

**Implementasi Pasal 23 A UUD Negara Republik Indonesia
dalam Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak**

**Oleh;
Dyah Adriantini Sintha Dewi ***

Abstract

Tax as a levy made by the government over some of the wealth of the people, even if used for the fulfillment of public interest, but in accordance from article 23A of the Constitution of the Republic of Indonesia Year 1945 must be approved by the people. Likewise, if there was overpayment or should people not pay taxes, the government should return it to the people either by way of restitution or compensation, because it is the right of the people.

Keywords : Implementation, Tax

A. PENDAHULUAN

Pasal 23 A Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia mengatur bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang, hal ini dimaksudkan bahwa negara tidak akan bertindak sewenang-wenang ketika memungut sebagian kekayaan rakyat, sekalipun itu dipergunakan untuk kepentingan rakyat. Hal ini juga dimaksudkan supaya rakyat tidak menganggap bahwa negara sebagai pencuru, atau perampok karena mengambil kekayaan rakyat tanpa persetujuan pemilik, bahkan dalam beberapa literatur dapat dijumpai pendapat: “No taxation without representation”; Taxation without representation is robbery”. Untuk itu maka persetujuan rakyat sebagai pemilik kekayaan menjadi mutlak adanya.

* Dosen Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Magelang

Pembahasan tentang pajak bukan merupakan hal baru, mengingat bahwa pajak dipungut dari masyarakat bukan pada akhir-akhir ini saja, namun sejak zaman penjajahan sudah dilakukan pungutan pajak, sekalipun istilah yang dipakai dan tujuannya berbeda dengan yang dilakukan pada masa sekarang. Dulu pemungutan pajak atau ada yang mengistilahkannya dengan upeti, semata adalah untuk kepentingan pihak penguasa, sehingga pemungutan pajak pada zaman penjajahan merupakan hal yang sangat dibenci oleh rakyat mengingat hasilnya semata-mata dipergunakan untuk kepentingan dan kesejahteraan penjajah. Sehingga ketika bangsa Indonesia memproklamkan kemerdekaan, dan setelah itu masih memungut pajak, prasangka rakyat masih sama seperti zaman penjajahan, artinya bukan untuk memenuhi kebutuhan rakyat.

Kondisi seperti itu otomatis berpengaruh pada jumlah penerimaan pajak. Padahal penerimaan dari sektor pajak sangat diperlukan dalam rangka mencapai kesejahteraan, sekalipun pajak bukan satu-satunya sumber penerimaan negara. Di samping pajak,, negara memperoleh pemasukan antara lain dari kekayaan alam, bea dan cukai, retribusi, iuran, sumbangan, laba dari badan usaha milik negara, sumber-sumber lain.¹ Adalah sangat tidak mungkin kalau kita hanya semata-mata mengandalkan dari kekayaan alam, mengingat kekayaan alam sangat terbatas dan dapat habis setelah dimanfaatkan oleh manusia. Walaupun atas kekayaan alam tersebut dapat digantikan, seperti penanaman kembali pohon di hutan, namun itu memakan waktu yang panjang. Lebih repot lagi atas kakayaan alam yang *non renewable*, maka akan menjadi permasalahan tersendiri yang cukup rumit.

Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara disamping berbagai sumber lainnya seperti kekayaan alam, laba BUMN/BUMD, Bea Cukai, sumbangan, maupun utang

¹ Erly Suandy, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, 2000, Yogyakarta, hal. 2-4.

luar negeri, yang mana hasilnya dipergunakan untuk membiayai pengeluaran negara. Kita semua menyadari bahwa negara dalam perjalanannya sangat membutuhkan dukungan dana yang sifatnya stabil, sebab kalau hanya mengandalkan kekayaan alam lambat laun akan habis dan untuk menghasilkannya kembali membutuhkan waktu yang tidak singkat.

Hampir semua negara di dunia ini mengenakan pajak pada warga negaranya untuk membiayai jalannya pemerintahan. Dari hal ini kita faham bahwa sebenarnya hasil pemungutan pajak itu nantinya akan dikembalikan kembali pada rakyat sebagai wajib pajak melalui hasil-hasil pembangunan, gaji pegawai maupun perlindungan keamanan, hal ini sesuai dengan pandangan pajak dari segi makro ekonomi. Dengan demikian betapa keberadaan pajak itu sangat diperlukan semaju apapun negara tersebut.

Dengan jumlah penduduk sebanyak 230 juta jiwa dan kondisi social ekonomi masyarakat saat ini, idealnya jumlah pembayar pajak (Wajib Pajak) terdaftar berada pada kisaran angka 12,5 juta Wajib Pajak. Kenyataannya sampai akhir tahun 2007 baru tercatat pada kisaran 4 juta Wajib Pajak dan itupun sudah termasuk Wajib Pajak *non filler*. Sementara di negara-negara Eropah dan Amerika rata-rata tax ratio telah mencapai 25% dan di negara-negara Asia seperti Malaysia dan Singapura dan Filipina, negara kita masih ketinggalan bahkan konon *tax ratio* negara kita masih di bawah Ethiopia yang telah mencapai 16%.²

Kondisi ini sangat memprihatinkan, belum lagi masih adanya anggapan bahwa pajak sebagai suatu beban sehingga masih banyak juga masyarakat yang berusaha menghindar pajak dengan berbagai cara mendasarkan pada celah aturan perpajakan. Padahal kalau dipahami

² Iswahyudi, 2008, *Ekstensifikasi dan Optimalisasi Pemungutan PPh OP dan PBB, Bernbasis Data Pemilik Kendaraan Bermotor*, Majalah Berita Pajak edisi 1 November, Jakarta

secara mendalam, pajak tidak saja mempunyai fungsi budgeter, yaitu bagaimana sebanyak-banyaknya memasukkan uang ke kas negara, namun di dalamnya juga terkandung fungsi regulerend yang tidak begitu memperhatikan berapa uang yang masuk ke kas negara namun lebih pada pengaturan untuk pencapaian tujuan tertentu.

Pengembalian kelebihan pembayaran pajak terjadi apabila jumlah kredit pajak atau jumlah pajak yang dibayar lebih besar daripada jumlah pajak yang terutang atau telah dilakukan pembayaran pajak yang tidak seharusnya terutang, dengan catatan Wajib Pajak tidak punya hutang pajak lain.³ Mengingat bahwa kelebihan itu adalah hak dari Wajib Pajak, maka pemerintah akan mengembalikan baik melalui restitusi maupun kompensasi. Berkait dengan hal tersebut, perlu diketahui bagaimana cara pemerintah dalam menjalankan kewajibannya untuk mengembalikankelebihan pajak yang sudah dibayar.

B. PEMBAHASAN

1. Definisi Pajak

Ada banyak definisi tentang pajak (Santoso Brotodohardjo, 2003), antara lain dikemukakan oleh :⁴

- a. Definisi Prancis, termuat dalam buku Leroy Beaulieu yang berjudul *Traite de la Science des Finances*, (1906):

“L’impot et la contribution, soit directe soit dissimulee, que La Puissance Publique exige des habitans ou des biens pur subvenir aux depenses du Gouvernement.”

(“Pajak adalah bantuan, baik secara langsung maupun tidak yang dipaksakan oleh kekuasaan public dari penduduk atau dari barang, untuk menutup belanja pemerintah.”)

³ Globalindo Management, *Hukum Pajak*, 2008

⁴ Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Refika Aditama, Bandung, 2003, hal. 3-6.

b. Definisi Deutsche Reichs Abgaben Ordnung (RAO-1919):

“Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen, und von einem öffentlichrechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkunften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.”

(“Pajak adalah bantuan uang secara insidental atau secara periodik (dengan tidak ada kontraprestasinya), yang dipungut oleh badan yang bersifat umum (= negara), untuk memperoleh pendapatan, yang karena undang-undang telah menimbulkan utang pajak.”)

c. Prof Edwin R.A. Seligman dalam *Essays in Taxation*, (New York, 1925):

“Tax is a compulsory contribution from the person, to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all, without reference to special benefit conferred.”

d. Philip E Taylor dalam bukunya *The Economics of Public Finance* 1984, mengganti

“without reference” menjadi *“with little reference.”*

e. Mr. Dr.N.J Feldmann dalam bukunya *De overheidsmiddelen van Indonesia*, Leiden, 1949:

“Belastingen zijn aan de Overheid (volgens algemene, door haar vastgestelde normen) verschuldigde afdwingbare prestaties, waar geen tegenprestatie tegenover staat en uitsluitend dienen tot dekking van publieke uitgaven.”

(“Pajak adalah prestasi yang dipaksakan sepihak oleh dan terutang kepada penguasa (menurut norma-norma yang ditetapkan secara umum), tanpa adanya kontra prestasi, dan semata-mata digunakan untuk menutup pengeluaran-pengeluaran umum.”)

- f. Prof. Dr.M.J.H Smeets dalam bukunya *De Economische Betekenis der Belastingen*, 1951:

“Belastingen zijn aan de overhead (Volgens normen) verschuligde, afdwingbare prestaties, zonder dat hiertegenover, in het individuele geval, aanwijsbare tegenprestaties staan; zijn strekken tot decking van publieke uitgaven.”

(“Pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum, dan yang dapat dipaksakan, tanpa adakalanya kontraprestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal yang individual; maksudnya adalah untuk membiayai pengeluaran pemerintah.”)

- g. Dr. Soeparman Soemahamidjaja dalam disertasinya yang berjudul “ Pajak Berdasarkan Asas Gotong Royong”, Universitas Padjajaran Bandung, 1964 :

“Pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutupi biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.”

- h. Prof Dr Rohmat Soemitro,SH dalam bukunya dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan, 1977:

“Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa-jasa timbal (kontra prestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.”

Dari beberapa definisi pajak, dapat disimpulkan bahwa ciri-ciri yang ada pada pajak (selain definisi Soeparman yang memang membuka ide baru) adalah:

1. Pajak peralihan kekayaan dari orang/badan ke pemerintah.

2. Pajak dipungut berdasarkan/dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya, sehingga dapat dipaksakan.
3. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi langsung secara individual yang diberikan oleh pemerintah.
4. Pajak dipungut oleh negara baik oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.
5. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukannya masih terdapat surplus, dipergunakan untuk membiayai public investment.
6. Pajak dapat digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu dari pemerintah.
7. Pajak dapat dipungut secara langsung atau tidak langsung.

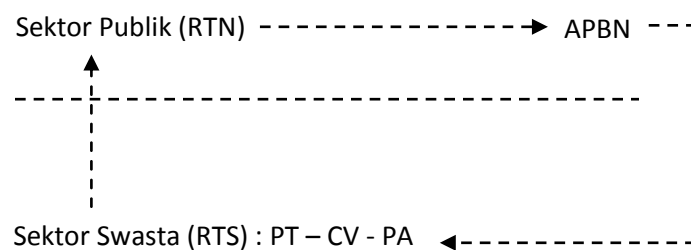
Beberapa definisi pajak di atas menunjukkan bahwa pada prinsipnya, pemungutan pajak dapat dipaksakan tanpa adanya kontra prestasi yang langsung dapat ditunjukkan, di mana fungsi pajak yaitu : (1) Fungsi Budgeter dan (2) Fungsi Mengatur. Fungsi Budgeter yaitu dalam rangka memasukan uang ke kas Negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan pembangunan. Sementara fungsi mengatur yaitu pajak sebagai sarana untuk mencapai tujuan tertentu di luar bidang keuangan negara. Pada Fungsi ini yang penting bukan masuknya uang ke kas negara melainkan tercapainya tujuan yang dikehendaki oleh Pemerintah tidak jarang untuk mencapai tujuan tersebut pemerintah takkan melepaskan sama sekali haknya untuk memungut pajak.

2. Falsafah Pajak

Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara, artinya masih ada banyak sumber lainnya, antara lain: kekayaan alam, bea dan cukai, retribusi, iuran, sumbangan, laba BUMN/BUMN dan sumber-sumber lain seperti pencetakan uang (*deficit*

spending) dan pinjaman.⁵ (Erly Suandy, 2000), namun adalah sangat tidak mungkin apabila negara semata-mata hanya mengandalkan misalnya dari kekayaan alam, karena kekayaan alam suatu saat akan habis dan memakan waktu yang cukup lama untuk pemulihannya atau bahkan ada kekayaan alam yang bersifat *non renewable*. Untuk itu adalah sangat tepat apabila negara memungut pajak kepada warga negara untuk membiayai pengeluaran negara.

Secara makro ekonomi, pemungutan pajak tujuan pajak digambarkan dalam bagan di bawah ini :



Keterangan .

1. Dalam masyarakat terjadi perputaran daya beli / uang diantara individu maupun Badan.
2. Individu / badan pada saat tertentu membayar sejumlah uang tertentu kepada negara dalam bentuk pungutan.
3. Pungutan tersebut masuk ke dalam kas negara (RTN) dan melalui APBN dialokasikan untuk membiayai pengeluaran negara baik yang bersifat rutin maupun pengeluaran pembangunan.

Dengan demikian dari peristiwa tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa dari segi makro ekonomi pungutan pajak merupakan penyangga kehidupan perekonomian negara sehingga

⁵ Erly Suandy, *op.cit.*, hal.2.

merupakan sesuatu yang menguntungkan (baik). Oleh karena itu maka sudah sewajarnya warga negara dipungut pajak, karena hasilnya nanti akan dinikmati juga oleh masyarakat. Sekalipun demikian, negara tidak dapat semaunya sendiri melakukan pemungutan pada masyarakat, karena prinsipnya bahwa pemungutan pajak tidak boleh memberati masyarakat. Negara melalui aparatnya harus dapat mensejahterakan rakyat melalui pengalokasian yang tepat atas dana hasil pungutan pajak bukan sebaliknya mensengsarakan rakyat melalui pungutan pajak.

Dalam pemungutan pajak, negara harus mendapat izin lebih dahulu dari rakyat karena pemungutan pajak dapat dipaksakan dan tidak ada kontra prestasi secara langsung yang dapat ditunjuk. Berkait dengan hal tersebut, dasar hukum pemungutan pajak di Indonesia adalah Pasal 23A Undang Undang Dasar 1945, bahwa:”Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.” Ketentuan ini merupakan dasar filosofi pemungutan pajak, karena tidak ada perpindahan kekayaan tanpa persetujuan pemilik, dan ini menunjukkan bahwa masyarakat (pemilik) memberikan izin atas perpindahan sebagian kekayaannya kepada negara melalui proses pembuatan undang-undang dimana wakil rakyat memberi persetujuan. Bahkan di negara lain pun terdapat dalil pajak, yaitu :

Inggris : *No Taxation without Representation*

USA : *Taxation without representation is Robbery*

Dalil tersebut dimaksudkan untuk menghindari anggapan bahwa negara itu sama dengan perampok, karena perpindahan sebagian kekayaan rakyat (pembayaran pajak) tanpa izin pemilik (rakyat).

Jadi setiap pajak yang dipungut negara harus berdasarkan undang-undang, sehingga tidak mungkin ada pajak yang hanya dipungut berdasarkan Keputusan Presiden atau Peraturan Pemerintah atau peraturan-peraturan yang lebih rendah dari undang-undang. Sementara Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang mempunyai kedudukan yang sama dengan undang-undang.

Disamping itu, dasar falsafah pajak adalah sesuai dengan dasar falsafah negara Republik Indonesia yaitu Pancasila⁶ hal ini dapat dijabarkan sebagai berikut:

a. Sila Kesatu Pancasila; :Ketuhanan Yang Maha Esa”

Setiap warga negara Indonesia yang berdasarkan Pancasila haruslah menganut ajaran agama yang disahkan pemerintah, dan pada prinsipnya semua agama mengajarkan kepada umatnya untuk saling mengasihi, membantu bagi yang mampu pada yang kurang mampu karena orang yang beragama tidak akan hanya memikirkan dirinya sendiri. Seperti halnya dalam agama Islam dikenal kewajiban zakat bagi yang telah memenuhi ketentuan zakat.

Hanya saja dalam hal ini ada sedikit perbedaan, kalau zakat berkait dengan ketentuan agama artinya kalau orang Islam yang mampu tidak membayar zakat maka akan mendapat dosa (dari Allah) sementara pajak adalah peraturan yang dibuat oleh negara sehingga apabila ada warga negara yang melalaikan pajak akan mendapat sanksi (surat paksa, denda)

b. Sila Kedua Pancasila: “Kemanusiaan yang adil dan beradab”

Sebuah undang-undang terlebih dahulu harus disusun sebelum diundangkan. Penyusunan undang-undang harus dilakukan secara hati-hati dan harus dilakukan secara adil. Mengingat bahwa undang-undang harus dilaksanakan maka pelaksanaan tersebut

⁶ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, PT Eresco Bandung, 1987, hal. 8-29

harus dilandasi kemanusiaan dan keadilan yang manusiawi. Kemanusiaan ini terjelma dalam kebijaksanaan para pejabat. Pelaksanaan peraturan pajak yang dilandasi dengan penuh kemanusiaan akan dipatuhi lebih mantap oleh wajib pajak. Para pejabat harus memperlakukan para wajib pajak dengan baik dan hormat.

Keadilan dalam undang-undang pajak harus diberi saluran hukum, artinya dalam undang-undang pajak harus diberikan ketentuan yang memberikan jalan bagi wajib pajak untuk mencari keadilan.

c. Sila Ketiga Pancasila: “Persatuan Indonesia”

Pajak mempunyai hubungan yang erat sekali dengan persatuan bangsa Indonesia, bahkan dapat dikatakan bahwa pajak adalah jiwa bangsa. Pajak, disamping minyak dan gas alam, merupakan sumber keuangan yang utama untuk kelangsungan hidup bangsa Indonesia. Tanpa pajak suatu masyarakat tidak dapat menjamin kesinambungan hidupnya, kecuali apabila negara itu mempunyai sumber-sumber alam yang cukup memberikan hasil untuk menutup pengeluaran-pengeluaran umum. Di dunia ini hanya beberapa negara yang sanggup.

Pajak asalanya dari rakyat yang pemungutannya dikoordinir oleh negara untuk membiayai pengeluaran negara baik rutin maupun pembangunan yang hasilnya dinikmati oleh rakyat. Di sinilah nampak kesatuan antara rakyat dan pemerintah untuk pencapaian tujuan bersama.

d. Sila Keempat Pancasila: “Kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam permusyawaratan/perwakilan”

Ketentuan tersebut sudah terjabarkan dalam Pasal 23A UUD 1945 dimana hal ini sesuai dengan dasar falsafah baik yang dianut di Inggris (*No Taxation without representation*) maupun Amerika Serikat (*Taxation without representation is robbery*).

Pajak adanya dalam masyarakat (hukum) yaitu sekelompok manusia yang hidup dalam suatu daerah tertentu yang mempunyai tujuan sama untuk jangka waktu lama dan yang diperjuangkan bersama untuk mewujudkan kepentingan umum. Karena uang pajak berasal dari rakyat maka adalah wajar rakyat mengetahui pengalokasian dana tersebut sebagai sarana control.

e. Sila Kelima Pancasila: “Keadilan social bagi seluruh rakyat Indonesia”

Makna sila ini sudah terjabar dalam pajak-pajak. Hasil pajak hanya berasal dari rakyat yang membayar pajak, sedangkan warga yang tidak memenuhi persyaratan tidak dipungut pajak, hasilnya digunakan untuk membiayai kepentingan umum. Jadi digunakan untuk seluruh rakyat Indonesia termasuk yang tidak membayar pajak

3.Implementasi Pasal 23A dalam Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak

Dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dengan tegas dinyatakan bahwa wajib pajak adalah orang pribadi atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan, termasuk pemungut pajak atau pemotong pajak tertentu. Untuk itu maka seseorang yang telah memenuhi syarat sebagai wajib pajak, harus memenuhi kewajiban perpajakannya. Kewajiban perpajakan tidak memandang usia, jenis kelamin, suku, agama, yang penting syarat-syarat sebagai wajib pajak terpenuhi. Seperti halnya seseorang yang mempunyai penghasilan, tidak secara otomatis menjadi wajib pajak

manakala penghasilannya tersebut belum memenuhi standar, dengan demikian ada perbedaan antara subyek pajak dan wajib pajak. Bahwa subyek pajak tidak selalu merupakan wajib pajak, sedangkan wajib pajak awalnya dari subyek pajak yang telah memenuhi syarat baik syarat subyektif maupun syarat obyektif.

Dalam system perpajakan Indonesia diatur adanya batasan dasar pengenaan pajak yang tidak dikenakan pajak. Batasan ini biasanya disesuaikan dengan sifat pajak. Apabila suatu obyek pajak bernilai kurang dari batasan tersebut maka tidak akan dikenakan pajak. Pada pajak obyektif, batasan pengenaan pajak ini didasarkan pada nilai obyek pajak, di mana apabila kurang dari batasan dimaksud maka akan dibebaskan pajaknya, sedangkan pada pajak subyektif batasan nilai dari obyek pajak akan membuat apakah seorang wajib pajak dikenakan pajak atau tidak. Untuk asas keadilan, maka apabila atas suatu obyek pajak memiliki nilai di atas batas tidak kena pajak yang ditetapkan, atas obyek pajak tersebut hanya akan dikenakan pajak atas selisih dari nilai obyek pajak dengan nilai batasan tidak kena pajak. Berarti pengenaan pajaknya adalah atas nilai neto. Yang termasuk batas tidak kena pajak pada pajak obyektif adalah Nilai Jual Obyek Pajak Tidak Kena Pajak (NJOPTKP) dan Nilai Perolehan Obyek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP)

Berbeda dengan pajak obyektif, pada pajak subyektif batas tidak kena pajak yang ditetapkan diberikan kepada subyek pajak atau wajib pajak. Yang menentukan penggunaan batas tersebut adalah keadaan diri wajib pajak bukan obyek pajak yang diperoleh oleh wajib pajak. Kepada setiap wajib pajak diberikan besaran batas tidak kena pajak sesuai dengan status perpajakannya, apakah bujangan, menikah, dan jumlah tanggungannya. Yang termasuk dalam batas tidak kena pajak pada pajak subyektif adalah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) bagi wajib pajak orang pribadi. Setelah ditentukan berapa

besarnya PTKP, baru dilihat besar penghasilan neto yang diperoleh oleh wajib pajak tersebut. Apabila penghasilan neto lebih kecil atau sama dengan PTKP maka tidak ada pajak terutang yang harus dibayar oleh wajib pajak. Untuk memberi keadilan maka bagi wajib pajak yang memiliki penghasilan neto lebih besar daripada PTKP, pajak terutang dikenakan hanya terhadap penghasilan kena pajak, yaitu selisih antara penghasilan neto dikurangi dengan PTKP. Berdasarkan uraian di atas, bahwa seseorang yang telah memenuhi syarat, maka ia menjadi wajib pajak dan dikenakan kewajiban untuk membayar hutang pajaknya.

Dalam melaksanakan kewajibannya tersebut, undang-undang juga memberikan hak perlindungan, artinya manakala wajib pajak mempunyai kelebihan pembayaran atas hutang pajaknya, adalah kewajiban pemerintah untuk mengembalikannya. Pasal 28A Undang-Undang PPh menyatakan bahwa apabila pajak yang terutang untuk suatu tahun pajak ternyata lebih kecil dari jumlah kredit pajak, maka setelah dilakukan pemeriksaan, kelebihan pembayaran pajak dikembalikan setelah diperhitungkan dengan utang pajak berikut sanksi-sanksinya. Sesuai dengan ketentuan dalam Undang-Undang KUP Pasal 17B ayat (1), Direktur Jenderal Pajak atau pejabat yang ditunjuk berwenang untuk mengadakan pemeriksaan sebelum dilakukan pengembalian atau perhitungan kelebihan pajak. Hal-hal yang harus menjadi pertimbangan sebelum dilakukan pengembalian atau perhitungan kelebihan pajak adalah:

- a. Kebenaran materiil tentang besarnya pajak penghasilan yang terutang dan
- b. Keabsahan bukti-bukti pungutan dan bukti-bukti potongan pajak serta bukti pembayaran pajak oleh wajib pajak sendiri selama dan untuk tahun pajak yang bersangkutan

Sementara itu pengembalian kelebihan pembayaran PPN dan PPnBM bisa melalui kompensasi dan restitusi.

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 72/PMK.03/2010, kelebihan pajak yang dikompensasikan ke masa pajak berikutnya adalah :

- a. Kelebihan Pajak Masukan terhadap Pajak Keluaran dalam suatu masa pajak, atau
- b. Kelebihan Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak tertentu sebagaimana dimaksud dalam huruf a dan PPnBM yang telah dibayar atas perolehan barang kena pajak yang tergolong mewah yang diekspor, dalam hal ekspor barang kena pajak yang tergolong mewah.

Namun, apabila kelebihan Pajak Masukan terjadi pada masa pajak akhir tahun buku, kelebihan Pajak Masukan tersebut dapat diajukan permohonan pengembalian (restitusi).⁷

Agar pengembalian kelebihan pembayaran pajak tidak bertentangan dengan ketentuan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, wajib pajak wajib mengikuti tata cara pengajuan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak. Permohonan tersebut dibuat tertulis dengan memuat alasan-alasan yang benar dengan melampirkan surat pemberitahuan atau surat setoran pajak yang membuktikan adanya kelebihan pembayaran pajak, baru kemudian pejabat pajak berkewajiban menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran pajak. Sebaliknya, wajib pajak yang tidak memiliki pajak yang terutang maupun kelebihan pembayaran pajak, pejabat pajak berwenang menerbitkan surat ketetapan pajak nihil. Surat keputusan kelebihan pembayaran pajak tidak boleh diberikan kepada wajib pajak yang tidak memiliki kelebihan pembayaran pajak, agar tidak terjadi pelanggaran hukum yang dapat menimbulkan kerugian pendapatan negara.

⁷ Marihot Pahala Siahaan, *Hukum Pajak Formal*, Graha Ilmu, Yogyakarta,, hal . 155.

Berdasar surat permohonan pengembalian pajak, dapat dikeluarkan :

a. Surat Ketetapan Pajak Nihil

Adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah pokok pajak sama besarnya dengan jumlah kredit pajak atau pajak yang tidak terutang dan tidak ada kredit pajak.

b. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar

Adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak lebih besar daripada pajak yang terutang atau seharusnya tidak terutang.

c. Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak. Wajin pajak yang dapat diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak adalah :

Pasal 11 ayat (3) Undang Undang KUP menentukan bahwa apabila pengembalian kelebihan pembayaran pajak dilakukan setelah jangka waktu satu bulan, pemerintah memberikan imbalan bunga sebesar 2% per bulan atas keterlambatan pengembalian kelebihan pembayaran pajak, dihitung sejak batas waktu pengembalian berakhir sampai dengan saat dilakukan pengembalian kelebihan pembayaran pajak. Hal ini dimaksudkan untuk menciptakan keseimbangan hak dan kewajiban bagi wajib pajak melalui pelayanan yang lebih baik, karena itu setiap keterlambatan dalam pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari jangka waktu semestinya, kepada wajib pajak yang bersangkutan diberikan imbalan bunga sebesar 2% per bulan dihitung sejak berakhirnya jangka waktu satu bulan sampai dengan saat diterbitkan Surat Keputusan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak.

Ketentuan ini menunjukkan bahwa berdasar ketentuan pasal 23A UUD Negara Republik Indonesia tahun 1945 bahwa rakyat harus dimintai persetujuan manakala pemerintah akan dipungut pajak, demikian juga hak rakyat berupa pengembalian kelebihan

pembayaran pajak baik melalui restitusi maupun kompensasi. Hal ini merupakan salah satu bentuk perlindungan pada rakyat dalam rangka menuju *good government*, dimana pemerintah menghargai hak-hak rakyat diperhatikan. Prosedur yang sederhana dalam rangka pengembalian kelebihan pembayaran pajak kepada masyarakat merupakan salah satu bukti keseriusan pemerintah. Hal yang sering menjadi permasalahan adalah karena banyak wajib pajak yang kurang faham, bahwa apabila terdapat kelebihan pembayaran pajak bias diminta pengembalian. Seringkali terdapat anggapan bahwa kalau uang sudah masuk kas Negara akan sulit penarikannya.

C. PENUTUP

Kesimpulan

Pengembalian kelebihan pajak bisa dilakukan dengan cara restitusi maupun kompensasi.

Pengembalian pajak melalui restitusi Pasal 11 ayat (3) Undang Undang KUP menentukan bahwa apabila pengembalian kelebihan pembayaran pajak dilakukan setelah jangka waktu satu bulan, pemerintah memberikan imbalan bunga sebesar 2% per bulan atas keterlambatan pengembalian kelebihan pembayaran pajak, dihitung sejak batas waktu pengembalian berakhir sampai dengan saat dilakukan pengembalian kelebihan pembayaran pajak. Hal ini dimaksudkan untuk menciptakan keseimbangan hak dan kewajiban bagi wajib pajak melalui pelayanan yang lebih baik, karena itu setiap keterlambatan dalam pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari jangka waktu semestinya, kepada wajib pajak yang bersangkutan diberikan imbalan bunga sebesar 2% per bulan dihitung sejak berakhirnya jangka waktu satu bulan sampai dengan saat diterbitkan Surat Keputusan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak

Daftar Pustaka

Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

Erly Suandy, 2000, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta

Globalindo Management, *Hukum Pajak*, 31 Agustus 2008

Marihot Pahala Siahaan, 2010, *Hukum Pajak Formal*, Graha Ilmu, Yogyakarta

Rochmat Soemitro, 1987, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, PT Eresco Bandung.

Santoso Brotodihardjo, 2003, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Refika Aditama, Bandung

Undang-Undang No 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Perpajakan

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-9/PJ/2010 tentang Standar Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan Direktur Jenderal Pajak.

Biodata Singkat penulis

Dyah Adriantini Sintha Dewi, SH MHum

Lahir di Purwokerto, 3 Oktober 1967. Pendidikan: Sd, SMP, SMA: Purwokerto, S1: FH UNSOED (1990), S2: Program Pascasarjana Ilmu Hukum UNDIP (1999). Berdasarkan program ikatan dinas semasa kuliah meniti karier sebagai dosen Fakultas Hukum UNSOED tahun 1992-2005, dan sejak 2005 hingga sekarang menjadi dosen DPK pada Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Magelang. Saat ini menjabat sebagai: Sekretaris Pusat Kajian Konstitusi dan Kemitraan Daerah UMM, Kepala UPT Perpustakaan UMM, Kalab FH UMM.

E-mail: dyahadriantini@yahoo.com

